

Etat de l'art des recherches en sciences comptables en Tunisie

Préparé et présenté par :

Salma DAMAK AYADI

Enseignante à l'IHEC Carthage
CREFIGE, Université de Paris Dauphine
salmadamak@yahoo.fr

&

Mohamed Faker KLIBI

Enseignant à l'ESSEC Tunis
LIGUE, ISCAE
faker.klibi@planet.tn

Résumé : Dans ce papier, nous avons essayé de dresser un état de l'art des recherches en comptabilité en Tunisie pendant les dix dernières années pour plusieurs raisons. La première se rapporte essentiellement à un besoin d'information face à l'absence quasi totale de base de données recensant les travaux de recherche dans ce domaine. La deuxième concerne plutôt un besoin d'analyse des différentes composantes et de l'évolution de ces recherches à travers le temps. Ce travail s'articule autour de deux principaux axes. En premier lieu, nous avons proposé une étude quantitative qui présente des statistiques descriptives des différents travaux analysés et en deuxième lieu, nous avons procédé à une étude qualitative plus approfondie des recherches universitaires en comptabilité réalisées depuis 1996 au sein des différentes institutions en Tunisie.

MOTS CLÉS : comptabilité, recherches, état de l'art

Abstract: In this paper, we tried to present a literature review of accounting researches in Tunisia during the ten last years for several reasons in particular the lack of information about these studies and the need to expose some characteristics and to analyse their evolution through time. This work is articulated around two principal axes; a quantitative study which presents descriptive statistics and a qualitative study which analyses different issues and methodologies used by Tunisian researchers since 1996.

KEY WORDS: accounting, research, literature review

Introduction

La comptabilité est un domaine de recherche assez récent bien que les origines des pratiques comptables remontent à des siècles. En réponse à la question sur le caractère scientifique de cette discipline, qui a été posée maintes fois par de nombreux auteurs et qui n'a pu malheureusement pas recevoir une réponse claire et précise, Colasse et Chantiri (2003) considèrent que « si la comptabilité n'est pas une science, de par les recherches qu'elle déclenche, elle donne naissance à ce que l'on peut appeler une science comptable dont les résultats participent à son perfectionnement et à son évolution, la rendent plus scientifique et la transforment en techno-science ».

Dans ce papier, nous avons essayé de dresser un état de l'art des recherches en comptabilité en Tunisie pendant les dix dernières années pour plusieurs raisons. La première se rapporte essentiellement à un besoin d'information face à l'absence quasi totale de base de données recensant les travaux de recherche dans ce domaine. Le deuxième concerne plutôt un besoin d'analyse des différentes composantes et de l'évolution de ces recherches à travers le temps. Ce travail s'articule autour de deux principaux axes. En premier lieu, nous proposons une étude quantitative qui présente des statistiques descriptives des différents travaux analysés et en deuxième lieu, nous avons procédé à une étude qualitative plus approfondie des recherches universitaires en comptabilité réalisées depuis 1996 au sein des différentes institutions en Tunisie.

Première partie : Analyse quantitative des recherches en sciences comptables

1. Présentation des objectifs et de la méthodologie de recherche

1.1. Objectif de la recherche

Cette étude a pour objectif de présenter le bilan des recherches en sciences comptables réalisées en Tunisie. Elle constitue une première analyse, aussi modeste qu'elle soit, des travaux de recherche en comptabilité, contrôle et audit des mémoires de mastère et des thèses soutenus sur une période qui s'étale de 1996 à 2005. Cette revue de la littérature, sans prétendre à l'exhaustivité, n'a saisi qu'une partie des recherches dans ce domaine puisqu'elle ne couvre pas les publications à savoir les articles, les ouvrages et les autres communications. Bien qu'il semble assez prématuré pour les thèses, cet état de l'art reste cependant nécessaire pour deux raisons principales. Tout d'abord, parce qu'il est, à notre connaissance, le premier article qui présente des statistiques sur ces travaux couvrant toutes les institutions ayant intégré des études de troisième cycle en comptabilité dans le contexte tunisien. Ensuite, parce qu'il tend à créer une réelle valeur ajoutée notamment en apportant une réflexion conceptuelle sur le sujet à travers une analyse qualitative portant sur les aspects méthodologiques et les principaux axes de recherche.

1.2. Champ d'application

Cet état de l'art concerne deux types de recherche qui s'inscrivent dans le cadre des travaux de recherche universitaires préparés pour l'obtention des diplômes de mastère (ou DEA) et de doctorat en spécialité sciences comptables. Nous avons choisi d'intégrer, en plus des thèses, les mémoires de mastère dans la mesure où quatre thèses uniquement, soutenues récemment en comptabilité, ont été répertoriées. Nous avons également fait ce choix puisque nous avons constaté l'importance accordée à ce travail de fin d'études qui nécessite en moyenne un investissement de deux ans. Ce travail, bien que considéré comme une initiation à la

recherche dans d'autres pays, a servi par la suite aux jeunes doctorants de mieux cerner leurs sujets de thèses et de préparer des publications et des communications aux différentes manifestations scientifiques. Nous avons alors recensé quatre thèses et 218 mémoires de mastère soutenus sur une période de 10 ans. Les limites et les difficultés de collecte de ces documents seront évoquées dans le paragraphe suivant.

1.3. Collecte de données

Il faudrait signaler qu'en Tunisie, nous ne disposons d'aucune source d'informations donnant de façon fiable et exhaustive la liste des travaux de recherche soutenus dans les différentes institutions et universités. La collecte des données s'est avérée alors difficile. Nous avons essayé de faire le recoupement entre plusieurs méthodes de collecte de données. Notre première source d'information était les bibliothèques universitaires notamment celles des institutions ayant un mastère de comptabilité crée au moins depuis deux ans¹.

Mais nous avons constaté que ces bibliothèques ne disposent pas nécessairement d'une liste actualisée des thèses et des mémoires soutenus, et même si cette liste existe, elle ne garantit pas l'existence physique des documents². Nous remercions alors vivement les responsables des mastères, les directeurs de recherche, les professeurs et les chercheurs qui nous ont aidés à actualiser, à compléter et à fiabiliser notre base surtout pour les thèses.

2. Analyse statistique des travaux de recherche en sciences comptables

Cet état de l'art propose, en premier lieu, une analyse statistique basée sur plusieurs critères (catégorie, année, thème, institution et directeur de recherche). L'ensemble de ces statistiques est présenté dans les tableaux 1, 2 et 3.

¹ Le mastère de la faculté des Sciences Juridiques, Economiques de Gestion de Jendouba n'a été crée qu'en 2005.

² Nous n'avons retenu, pour l'analyse qualitative, que les mémoires dont une copie existe dans les bibliothèques.

Tableau 1 : Répartition des travaux de recherche par catégories, par années et par institutions

Institutions							Total
Années	ISCAE		FSEG		ISG		
	M	T	M	T	M	T	
1996	14	0	0	0	0	0	14
1997	13	0	0	0	0	0	13
1998	23	0	0	0	0	0	23
1999	15	0	0	0	0	0	15
2000	15	0	0	0	0	0	15
2001	38	0	0	0	0	0	38
2002	14	0	0	0	0	0	14
2003	28	1	7	0	0	0	36
2004	28	1	13	1	0	1	44
2005	ND	0	10	0	0	0	10
Total	188	2	30	1	0	1	222

ND : non disponibles M : mémoires T : thèses

2.1. Par catégorie : une faiblesse du bilan des thèses

Les deux catégories de travaux de recherche concernées, comme nous l'avons déjà annoncé, sont les mémoires de mastère et les thèses. Nous pouvons constater à travers le tableau 1 la faiblesse du bilan des thèses. En revanche, le nombre des mémoires soutenus a atteint 188 pour l'ISCAE (une moyenne de 21 par année) et 30 pour la FSEG (une moyenne de 10 par année).

2.2. Par année : une évolution significative

Le nombre des travaux est en progression surtout depuis 2003. Bien que les données concernant les mémoires en 2005 de l'ISCAE fassent défaut, les statistiques montrent que les deux dernières années étaient les plus prospères leur bilan s'élève à 3 thèses et 51 mémoires.

2.3. Par institution : l'ISCAE l'emporte

- L'ISCAE : Institut Supérieur de Comptabilité et d'Administration des Entreprises, rattaché à l'université de Manouba, a créé le premier mastère en comptabilité (DEA à l'époque) en 1995, les premiers mémoires sont alors soutenus à partir de 1996. L'année 2001 a connu le nombre le plus important de mémoires soutenus (38). Deux thèses rattachées à cette

institution ont été soutenues mais à l'étranger puisque les candidats étaient inscrits en co-tutelle avec des universités françaises³.

- La FSEG : la Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de Sfax rattachée à l'université de Sfax, a donné naissance au deuxième mastère en 2001, ainsi les premiers mémoires n'ont été soutenus que depuis 3 ans. La moyenne annuelle (10) est encore faible.
- L'ISG : l'Institut Supérieur de Gestion de Tunis, rattaché à l'université de Tunis, n'a été intégré que pour la seule thèse ayant été soutenue en 2004.

2.4. Par thème : une dominance des thèmes reliés à la comptabilité financière

Tableau 2 : Répartition des travaux de recherche par thèmes, par catégories et par années

Thèmes	M										T			Total
	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2003	2004	2005	
IF	7	2	4	3	4	11	6	6	12	0	1	1	0	57
CG	4	3	4	2	3	8	2	5	5	2	0	0	0	38
A	0	1	7	2	1	5	1	7	4	1	0	1	0	30
GR	3	3	5	4	2	3	1	5	3	0	0	1	0	30
G	0	0	0	0	0	4	2	7	8	4	0	0	0	25
RS	0	0	2	1	2	1	1	1	2	0	0	0	0	10
II	0	1	0	0	0	1	0	0	4	0	0	0	0	6
CI	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1
H	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
AT	0	2	1	3	3	5	1	3	3	3	0	0	0	24
Total	14	13	23	15	15	38	14	35	41	10	1	3	0	222

IF : information financière CG : contrôle de gestion A : audit GR : gestion de résultat G : gouvernance
 RS : reporting sociétal II : investissement immatériel CI : comptabilité internationale H : histoire AT : autres thèmes

L'analyse par les thèmes a fait ressortir les trois principales disciplines notamment la comptabilité, le contrôle de gestion et l'audit. Le choix des thèmes était orienté par une revue de la littérature des états de l'art réalisés⁴ en France et une analyse des différents thèmes des sessions des cinq derniers congrès de l'Association Francophone de Comptabilité. La forte dominance de la comptabilité a nécessité une subdivision de ce thème général en plusieurs sous-thèmes et leur adaptation au contexte tunisien. Dix thèmes ont été retenus à savoir ; l'histoire de la comptabilité, l'information financière, la gestion des résultats, l'investissement

³La thèse de Eleuch S. (2003) a été soutenue à l'IAE d'Amiens et celle de Chmengui M. (2004) à l'IAE de Besançon

⁴ Voir successivement les travaux de Y. Dupuy, J.-L. Malo et R. Teller en 2000, P. Gensse et Y. Dupuy en 2002 et D. Bessire en 2004 pour les journées des IAE.

immatériel, la comptabilité internationale, le reporting sociétal, l'audit, le contrôle de gestion, la gouvernance d'entreprises et autres thèmes. La répartition des différents travaux n'était pas une tâche facile puisque certains d'entre eux pourraient être insérés à la fois dans différents sous-thèmes. Sans oublier également le problème de chevauchement de la comptabilité avec d'autres disciplines comme la finance et la gestion. Les statistiques montrent que le plus grand nombre de travaux (47%) s'insère dans le cadre de la comptabilité et surtout dans les rubriques informations financières et gestion de résultat. Certains travaux ont été affectés à une rubrique relative aux autres thèmes, ces derniers n'ont pas pu être insérés dans les autres rubriques puisque nous avons trouvé que le sujet traité se rattache plus à d'autres domaines de recherche comme la finance⁵, la gestion⁶, la stratégie⁷...Le nombre de recherche dans le domaine d'audit (14%) est relativement faible et instable sur la période étudiée alors que les recherches en contrôle de gestion (17%) sont en progression.

2.5. Par directeur de recherche : un hommage rendu à tous les directeurs de recherche

Cette rubrique a pour objet de rendre hommage à tous les directeurs de recherche qui ont encadré des travaux de recherche dans les domaines étudiés. Il ne s'agit en aucun cas d'une évaluation de leur activité mais plutôt une sorte de reconnaissance de leurs efforts considérables afin de promouvoir la recherche en comptabilité. L'analyse du tableau 3 permet de tirer les conclusions suivantes. Au total, 50 directeurs de recherche, dont trois de nationalités étrangères, ont dirigé les travaux saisis dans notre base. La participation étrangère est ainsi très faible mais en relative progression depuis quelques années puisque 100% des directeurs étrangers ont été sollicités pendant les deux dernières années. Le recours au co-

⁵ Citons l'exemple d'un mémoire qui a pour sujet « Peut-on prévoir les cours boursiers ? analyse théorique et empirique »

⁶ Citons l'exemple d'un mémoire qui a pour sujet « Les déterminants du succès de la gestion de la ressource information : une approche contingente »

⁷ Citons l'exemple d'un mémoire qui a pour sujet « Les stratégies d'alliance vecteur de compétitivité : étude exploratoire des industries de peinture en Tunisie »

encadrement est assez fréquent surtout pour les thèses (14 % pour les mémoires et 100% pour les thèses) et concentré sur les trois dernières années (57%).

Tableau 3 : Répartition des travaux de recherche par directeurs de recherche et par catégories

DR Tunisiens	M	T	Total	DR Tunisiens	M	T	Total
Abid Fathi	5	1	6	Khelif Wafa	7	0	7
Aboub Ezzedine	1	0	1	Khouaja Khaled	1	0	1
Affes Habib	4	0	4	Khoufi Walid	1	0	1
Akrout Fathi	2	0	2	Lasoued Bachir	2	0	2
Baccouche Chedli	24	0	24	Marrakchi Sonda	6	0	6
Bahlous Mejda	1	0	1	Mattousi Hammad	47	2	49
Ben Boubaker Jouhaina	4	0	4	Mouelhi Rym	9	0	9
Ben Fadhel Adnene	1	0	1	Mrabet Mansour	3	0	3
Ben Hamadi Samia	2	0	2	Nekhili Mahdi	1	0	1
Ben Khahla Karim	2	0	2	Omri Abdelwaheb	2	0	2
Ben Khelifa Zouhair	1	0	1	Ouni Ridha	1	0	1
Ben Salem Radhouene	4	0	4	Shabou Ridha	9	0	9
Ben Slimane Lotfi	2	0	2	Telmoudi Aymen	1	0	1
Bouderbela Rim	1	0	1	Turki Hédi	8	0	8
Chabchoub Habib	1	0	1	Triki Abdellatif	3	0	3
Chichti Fatma	1	0	1	Triki Mohamed	1	0	1
Fédhila Hassouna	16	0	16	Zarrouk Ridha	13	0	13
Fourati Afef	1	0	1	Zaim Hédi	4	0	4
Frioui Mohamed	2	0	2	Zghal Mustapha	10	2	12
El Bouri Abdelfatteh	4	0	4	Ziadi Jameldine	1	0	1
El Euch Sarra	4	0	4	Zribi Olfa	1	0	1
El Mir Ali	7	0	7	DR étrangers	M	T	Total
El Younsi Béchir	0	1	1	Christophe Bernard	0	1	1
Hmaied Dorra	1	0	1	Dumontier Pascal	1	0	1
Jilani Faouzi	2	0	2	Leclère Didier	1	0	1
Karaa Adel	9	0	9	Pigé Benoit	0	1	1

Deuxième partie : Analyse qualitative des principales caractéristiques des recherches en sciences comptables

Dans la deuxième partie de cet état de l'art, nous avons cherché à dévoiler certaines caractéristiques des recherches comptables en Tunisie. La description des statistiques est certes importante et nécessaire mais elle s'avère insuffisante surtout qu'aucun travail précédant n'a tenté de lever le voile sur ces éléments dans le domaine comptable. Ainsi, notre démarche comporte deux étapes. Dans la première étape, l'analyse qualitative porte sur certains aspects méthodologiques qui déterminent les recherches ; à savoir le choix de la démarche méthodologique, des méthodes d'échantillonnage et du contexte de recherche. La

base de données qui a servi à cette analyse était formée de 199 travaux de recherches. Dans la deuxième étape, notre intérêt est porté plutôt sur les résultats obtenus dans les recherches menées dans le cadre de quatre principaux axes de recherche en comptabilité, contrôle et audit. Une étude exhaustive de tous les thèmes de recherche s'avérée difficile. Nous avons fait le choix d'étudier les travaux les plus récents et les thèmes dominant la recherche en sciences comptables en Tunisie (51 mémoires et thèses depuis 2003). A la base des résultats obtenus dans le tableau 2 de répartition des travaux de recherche selon les thèmes, nous avons alors orienté notre analyse vers les thèmes suivants : en la comptabilité, la majorité des recherches s'est intéressée à la divulgation d'information financière et aux pratiques de gestion de résultat quant à l'audit et au contrôle de gestion, les thèmes étaient très variés. Cette analyse n'est en aucun cas une évaluation de la qualité des travaux effectués, mais elle tend plutôt à dévoiler certaines tendances et à attirer l'attention sur certains terrains non encore explorés.

1. Aperçu sur les aspects méthodologiques

1.1. Une priorité à la méthodologie quantitative

Dans une première étape, la démarche méthodologique suivie dans les recherches a été examinée. Le tableau 4 montre⁸ que la plus part des recherches suivent une démarche quantitative. En effet, sur 199 recherches examinées nous recensons 183 recherches utilisant une démarche quantitative (92%). Les analyses uni variée, bi variée et multi variée sont dans la plus part des cas combinées pour atteindre des résultats interprétables. Quant à la démarche qualitative, elle est seulement utilisée dans 8,% des cas. Les études de cas ou les questionnaires (se basant sur des questions ouvertes) représentent les techniques généralement utilisées dans le cadre desdites démarches qualitatives.

⁸ Au départ, 218 mémoires ont été identifiés sur les listes disponibles aux bibliothèques de l'ISCAE (188 mémoires) et de la FSEG Sfax (30 mémoires). Dans cette partie, les statistiques portent sur 195 mémoires effectivement examinés. La différence (soit 23 mémoires) correspond à des mémoires qui ne sont pas disponibles (pour une raison ou une autre) à la bibliothèque.

Tableau 4 : Analyse de la démarche méthodologique

	D. quantitative		D. qualitative		Total
	M	T	M	T	
ISCAE	165	2	7	0	176
FSEG	14	1	9	0	24
ISG	0	1	0	0	1
Total	179	4	16	0	199
Total	183		16		199

Le tableau 4 analyse, également, la répartition du recours à chacune des deux démarches méthodologiques par institutions (ISCAE et FSEG et ISG). Nous remarquons que dans les trois institutions, la démarche quantitative domine la plus part des travaux de recherches élaborés (94% à l'ISCAE et 62% à la FSEG). En revanche, nous constatons que le pourcentage des mémoires élaborés à la FSEG suivant une démarche qualitative est relativement élevé par rapport à celui de l'ISCAE (37% contre 5%).

L'analyse par année dans le tableau 5 confirme que le nombre des mémoires suivant une démarche quantitative l'emporte sur celui des mémoires suivant une démarche qualitative et ce durant toutes les années de l'étude.

Tableau 5 : Analyse de la démarche méthodologique par institution et par année

Année	Institution	D. quantitative	D. qualitative	Total
1996	ISCAE	11	2	13
	FSEG	0	0	0
1997	ISCAE	10	2	12
	FSEG	0	0	0
1998	ISCAE	20	1	21
	FSEG	0	0	0
1999	ISCAE	14	0	14
	FSEG	0	0	0
2000	ISCAE	13	1	14
	FSEG	0	0	0
2001	ISCAE	33	1	34
	FSEG	0	0	0
2002	ISCAE	13	0	13
	FSEG	0	0	0
2003	ISCAE	26	0	26
	FSEG	2	4	6
2004	ISCAE	27	0	27
	FSEG	8	3	11
	ISG	1	0	1
2005	ISCAE	ND	ND	ND
	FSEG	5	2	7
Total		183	16	199

Le tableau 6 montre que certains thèmes de recherche favorisent le recours à une démarche quantitative. De ces thèmes de recherche, nous évoquons celui de l'information financière, gouvernance d'entreprise, investissement immatériel et audit. Quant à la méthodologie qualitative, elle est plus utilisée en contrôle de gestion

Tableau 6 : Analyse de la démarche méthodologique par thèmes

Thèmes	Nb de recherches	Démarche	Total
IF	54	quantitative	53
		qualitative	1
CG	38	quantitative	30
		qualitative	8
A	29	quantitative	27
		qualitative	2
GR	26	quantitative	24
		qualitative	2
G	18	quantitative	18
		qualitative	0
RS	7	quantitative	6
		qualitative	1
II	5	quantitative	5
		qualitative	0
CI	1	quantitative	1
		qualitative	0
H	1	quantitative	1
		qualitative	0
AT	20	quantitative	18
		qualitative	2
Total	199		199

1.2. Une diversité des méthodes d'échantillonnage et une faible tendance au contexte étranger

En se basant sur les 199 recherches examinées, nous pouvons remarquer que 92 d'entre elles (46%) ont fait recours au marché financier (tunisien ou étranger) pour constituer leur échantillon. Le choix des sociétés appartenant au marché financier facilite la collecte des données nécessaires pour valider la partie empirique. En effet, en Tunisie, comme à l'étranger, les sociétés cotées ont l'obligation de rendre publiques leurs états financiers. D'autre part, le recours au marché financier s'avère « fatal⁹ » pour un grand nombre de recherches qui s'intéressent à l'étude de l'information financière et son utilité (pertinence et/ou contenu informationnel). Ceci, explique pourquoi la majorité des recherches

⁹ En effet, le marché financier et plus précisément les cours boursiers constituent une référence (benchmark) pour mesurer le reflet éventuel de la publication des informations comptables.

appartenant au thème « information financière » choisissent de travailler sur des échantillons d'entreprises cotées.

Les entreprises, constituant les échantillons des recherches examinées, appartiennent à divers secteurs d'activités. Le choix d'un secteur d'activité bien déterminé peut être guidé par des raisons liées au thème de la recherche. Par exemple, pour les recherches qui s'intéressent à la gestion des résultats comptables, le secteur industriel¹⁰ est retenu pour choisir les entreprises de l'échantillon. En revanche, d'autres thèmes ne demandent pas une spécification d'un critère de sélection de l'échantillon. Le tableau 7 montre que 27% des recherches en Tunisie se basent sur des échantillons composés d'entreprises dont le choix n'obéit à aucun critère.

Tableau 7 : Analyse des méthodes d'échantillonnage par thèmes

Secteur/Thème	IF	CG	A	GR	G	RS	II	CI	H	AT	Total
Agriculture	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Analystes financiers	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4
Experts comptables	0	1	11	0	0	0	0	0	1	1	14
Secteur industriel	30	23	4	23	12	3	4	0	0	9	110
Tous secteurs¹¹	15	8	11	3	5	4	1	0	0	7	54
Secteur bancaire	3	1	3	0	1	0	0	0	0	2	10
Services publics	0	3	0	0	0	0	0	0	0	0	3
Pays en voie de développement	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1
Autres	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	2
Total	54	38	29	26	18	7	5	1	1	20	199

Sur un autre plan, nous remarquons que certaines recherches tunisiennes se concentrent sur l'analyse des contextes étrangers (surtout français et canadien). Ce recours est motivé par le fait que le contexte tunisien ne permet pas de supporter un certain nombre de problématiques qui nécessitent des préalables telles que l'hypothèse de l'efficacité des marchés financiers (pour les études qui s'intéressent à l'utilité de l'information comptable dans un marché financier) ou l'existence même des données (telles que celles relatives à la gouvernance d'entreprises ou à l'investissement immatériel).

¹⁰ Le secteur industriel inclut tous les secteurs d'activité sauf le secteur bancaire (les banques) et le secteur financier (les entreprises d'assurance et de leasing).

¹¹ C'est-à-dire que le choix des entreprises de l'échantillon n'obéit à aucun critère.

Tableau 8 : Analyse des thèmes de recherche et du contexte

Thèmes	Nb de recherches	Contexte	Total
IF	54	Tunisien	43
		Etranger	11
CG	38	Tunisien	37
		Etranger	1
A	29	Tunisien	27
		Etranger	2
GR	26	Tunisien	21
		Etranger	5
G	18	Tunisien	13
		Etranger	5
RS	7	Tunisien	5
		Etranger	2
II	5	Tunisien	1
		Etranger	4
CI	1	Tunisien	1
		Etranger	0
H	1	Tunisien	1
		Etranger	0
AT	20	Tunisien	16
		Etranger	4
Total	199		199

2. Analyse des principaux axes de recherches dans les études les plus récentes

Dans cette partie, nous avons choisi d'approfondir notre analyse sur les travaux ayant traité quatre thèmes principaux, à savoir la gestion des résultats, la divulgation d'information comptable, l'audit et le contrôle de gestion. Cette analyse se limite aux études récentes réalisées pendant les trois dernières années.

2.1. Deux thèmes dominants en comptabilité : la gestion de résultat et l'information financière

2.1.1. Revue de la littérature des travaux récents sur le thème de la gestion des résultats

A travers une revue des recherches sur le thème de la gestion des résultats comptables, nous avons relevé qu'elles s'articulent autour de quatre axes principaux. Il faut préciser tout

d'abord que sur six mémoires et une thèse, un seul mémoire a adopté une démarche qualitative.

Un premier axe de recherche s'intéresse au problème de la gestion des résultats par le choix de méthodes comptables. Les méthodes comptables étudiées sont principalement la méthode d'amortissement, la valorisation des stocks, la comptabilisation des charges financières. Les résultats de ces recherches montrent que la fiscalité, le coefficient de variation du résultat brut d'exploitation, les free cash flows ainsi que le taux d'utilisation des capacités de production constituent des déterminants du choix de méthodes comptables. En outre, la majorité des entreprises tunisiennes optent pour la méthode linéaire d'amortissement des immobilisations et la méthode du coût moyen unitaire pondéré pour la valorisation des stocks.

Un deuxième axe essaie d'identifier un lien entre les mécanismes de gouvernance d'entreprise et la gestion des résultats. Les mécanismes de gouvernance étudiés se rapportent à la structure de propriété et à la qualité de l'audit externe. La gestion des résultats comptables est approchée à travers le niveau des accruals discrétionnaires. Les principaux résultats indiquent que le niveau de propriété managériale, institutionnelle et des actionnaires de référence ainsi que la qualité des auditeurs externes permettent de limiter l'ampleur des accruals discrétionnaires.

Le troisième axe de recherches traite des objectifs de la gestion des résultats. Les résultats montrent principalement que les objectifs recherchés sont la stabilité des résultats, pour le cas des entreprises hôtelières pendant les périodes de haute saison, ainsi que la surestimation de la valeur de l'entreprise dans l'objectif d'induire en erreur les investisseurs financiers.

Le dernier axe est issu des résultats de la seule thèse en la matière qui s'intéresse à l'identification des caractéristiques et déterminants de la gestion des résultats. Les résultats de cette recherche montrent que l'ampleur de la gestion des résultats pour les entreprises tunisiennes se situe à un niveau intermédiaire par rapport aux firmes canadiennes et françaises

alors que les incitations se rattachent notamment aux caractéristiques des firmes et aux coûts contractuels d'endettement.

2.1.2. Revue de la littérature des travaux sur l'information financière

Les recherches qui se sont concentrées sur l'étude de l'information financière dans les entreprises tunisiennes s'articulent autour de quatre axes. Ces recherches sont au nombre de 13, seulement une recherche a adopté une démarche qualitative.

Le premier axe de recherches s'intéresse aux pratiques comptables des PME tunisiennes. Les résultats de ces recherches montrent d'une part, que ces entreprises produisent plus que l'information minimale obligatoire. D'autre part, les dirigeants de ces entreprises utilisent régulièrement et assez fréquemment les données comptables dans leur processus de prise de décisions. Ce qui aide à créer de la valeur ajoutée en termes de performance financière. Par ailleurs, la taille, le niveau et le type de formation des dirigeants semblent être des facteurs influents sur les pratiques comptables des PME tunisiennes. Les résultats indiquent aussi que les PME n'adoptent pas le système comptable des entreprises de 1997 d'une manière homogène. Cependant, son degré d'adoption est assez faible. Son adoption et le niveau de complexité du système d'information comptable dépendent de facteurs relevant de la contingence structurelle (taille et structure de la propriété) et de la contingence comportementale telles que les caractéristiques du dirigeant. En conclusion, il paraît qu'il existe une forte dépendance des pratiques comptables des PME avec les caractéristiques de leurs dirigeants.

Un deuxième axe de recherches traite de la divulgation d'informations financières. Les résultats indiquent un lien négatif entre le niveau d'endettement de l'entreprise et le score de divulgation. Par ailleurs, la rentabilité de l'entreprise et son âge semblent affecter positivement le score de divulgation d'informations dans les prospectus relatifs aux émissions de nouvelles actions. La performance et l'intensité capitalistique affectent négativement le

niveau de communication d'informations financières par les entreprises alors que l'interaction avec les concurrents et la taille de l'entreprise affectent positivement le niveau de communication volontaire. D'autre part, l'amélioration du niveau de divulgation d'informations et sa rapidité améliore la liquidité des actions. Enfin, les sociétés tunisiennes qui divulguent le plus d'informations, se caractérisent par une structure de capital dispersée, une présence non significative d'investisseurs institutionnels, une séparation des fonctions de dirigeant et de président du conseil d'administration et une qualité élevée de leur audit externe.

Le troisième axe s'intéresse au comportement de l'investisseur financier face à l'information comptable. Les principaux résultats indiquent une amélioration considérable de pertinence des bénéfices comptables pour les investisseurs financiers suite à l'adoption du système comptable des entreprises de 1997 par rapport à la période précédant cette adoption. Par ailleurs, cet indicateur demeure plus pertinent que les cash flows nets à cause de sa composante accruals discrétionnaires qui a un contenu informationnel pour les investisseurs financiers et plus pertinent que la valeur comptable de l'entreprise. Dans ce cadre, le modèle de Ohlson est le plus performant dans l'évaluation de la valeur de marché de l'entreprise. Enfin, la décomposition du résultat en résultats reportés et dividende augmente le pouvoir explicatif du modèle.

Le quatrième axe s'intéresse aux déterminants de l'information comptable et indique que les variables qui déterminent significativement les cash flows sont le délai de recouvrement, la marge brute, les délais d'écoulement des stocks et les délais de paiement.

2.2.. Emergence des travaux en audit et en contrôle de gestion

2.2.1. Revue de la littérature des travaux récents en audit

La majorité des travaux se sont intéressés à étudier les déterminants du choix de l'auditeur externe et de la qualité de la mission d'audit mais à différents niveaux. Les recherches traitant

ces différents thèmes ont opéré dans des contextes différents (tunisien, canadien, français et américain) mais ont toutes adopté une méthodologie quantitative.

Dans le premier type de recherches, une étude menée auprès de 100 entreprises tunisiennes de différents secteurs a essayé de déceler une éventuelle association entre le choix de l'auditeur externe et certaines caractéristiques de l'entreprise. Les résultats ont montré que les entreprises tunisiennes les plus endettées et à forte opportunités d'investissements demandent une meilleure qualité de l'audit externe. La taille de l'entreprise, sa complexité organisationnelle, sa dispersion géographique et son statut de cotation affectent significativement le choix de son auditeur légal.

Dans le deuxième type de recherches, le rapport d'audit était le centre d'intérêt. Les études de la qualité des rapports d'audit et de leur utilité ont été menées essentiellement dans des contextes étrangers (américains et français). Elles ont montré que le contenu des rapports d'audit n'est pas homogène mais que leur utilité est confirmée surtout pour prévoir la faillite des entreprises.

D'autres recherches ont analysé les différents outils utilisés lors d'une mission d'audit et leur adaptation au contexte tunisien. Ainsi, le recours à la normalisation internationale en matière d'audit a montré la forte dominance de l'application des normes de l'IFAC¹² et la difficulté d'adaptation des normes IAS¹³. En effet, le manque d'organisation chez l'entreprise auditée, son caractère familial, sa taille, l'absence du contrôle de la qualité des missions d'audit ne favorisent pas l'application exhaustive des normes internationales d'audit.

L'utilisation des technologies d'information s'est avérée un outil déterminant puisque le degré d'utilisation de l'informatique et des technologies d'information dans la réalisation des travaux d'audit financier est assez important en Tunisie. L'impact de ces outils s'avère positif sur les différents aspects du travail d'audit.

¹² International Federation of Accountants

¹³ international Accounting Standards

Dans le cadre de leur mission, les auditeurs ont recours à certaines techniques statistiques dont l'échantillonnage. Mais une étude menée par questionnaire auprès de 89 auditeurs tunisiens a montré que les méthodes non statistiques semblent être plus adoptées par les auditeurs tunisiens.

L'évaluation de la qualité de la mission d'audit a fait l'objet de la seule thèse menée dans ce cadre. L'auteur a essayé de développer des échelles de mesure des travaux d'audit interne et externe permettant l'expérimentation de cette nouvelle approche d'évaluation. Des échelles de mesures qui présentent des garanties statistiques quant à leurs fiabilité et validité ont été confectionnées. Ces échelles de mesures offrent la possibilité de juger la qualité des travaux d'audit en fonction des objectifs de contrôle en s'affranchissant de la complexité technique du processus d'audit.

2.2.2. Revue de la littérature des travaux récents en contrôle de gestion

Les travaux en contrôle de gestion ont traité des problématiques liées essentiellement aux facteurs qui pourraient avoir une influence sur le contrôle de la performance des entreprises. Le comportement du dirigeant, le processus de prise de décision, le recours aux nouvelles technologies d'informations, le changement des structures de la société (joint-ventures, privatisation) étaient considérés comme des facteurs déterminants de la performance de l'entreprise.

D'autres recherches ont analysé l'utilité de certains outils de contrôle dans le contexte tunisien. L'unique recherche sur l'utilité des tableaux de bord stratégiques a montré l'insuffisance des systèmes classiques de mesure de performances à base d'indicateurs financiers et quantitatifs. L'étude a montré que, d'une façon globale, les entreprises industrielles tunisiennes sont en pleine phase de transition vers les systèmes de pilotage stratégiques ce qui explique l'intérêt porté par les entreprises vis à vis des instruments comme le tableau de bord stratégique.

La recherche menée dans le même cadre, mais traitant de l'utilité de la mise en place des comités d'audit est l'une des rares recherches consacrées au secteur bancaire et adoptant une méthodologie qualitative. L'étude de huit cas de banques tunisiennes a nécessité la collecte de documentations, d'archives et de questionnaires. Les résultats obtenus dévoilent la portée limitée du comité d'audit comme mécanisme de contrôle. L'auteur a constaté à travers son analyse que ce comité n'a une influence qu'en matière des thèmes discutés durant les réunions du conseil d'administration de certaines banques.

Conclusion

Dans ce papier nous avons essayé de dresser un premier état de l'art des recherches en sciences comptables en Tunisie. Ce travail comporte plusieurs limites. La première se rapporte à la collecte de données qui s'est avérée difficile et même impossible pour certains travaux. La deuxième concerne les choix pour les quels nous avons opté concernant l'analyse approfondie des aspects méthodologiques et des résultats de certaines recherches.

Les conclusions qui se dégagent de ce travail sont les suivantes. Bien que le bilan des thèses soit faible, les prochaines années connaîtront certainement une meilleure productivité puisque les mastères en comptabilité se multiplient dans les différentes institutions et plusieurs thèses à l'ISCAE sont en stade d'achèvement.

La diversification des thèmes et des méthodologies de recherche est constatée surtout dans les recherches les plus récentes. De nouveaux thèmes, comme le reporting sociétal, l'investissement immatériel et la comptabilité internationale, traduisent l'ouverture et l'influence des recherches internationales en comptabilité.

Mais il faut signaler à la fin, l'existence d'un certains nombres de problèmes concernant la collecte des données, nous pensons qu'il est nécessaire de tenir une base de données des travaux de recherche classés par discipline et qui devra être alimentée et actualisée chaque année.

Bibliographie

- Bessire D. (2004), « Etat des thèses récemment soutenues en comptabilité contrôle et audit », *Anales des 17èmes journées des IAE*, Lyon.
- Colasse B. « Editorial : un commencement », *Comptabilité Contrôle et Audit*, vol 1, tome 1 page 5.
- Colasse B. (1995), « A quoi sert la recherche comptable ? », *Revue Française de Comptabilité*, n° 264, février.
- Chantiri-Chaudemanche R. et Colasse B. (2003), *Comptabilité générale*, Economica.
- Dupuy Y (1994), « Une lecture des recherches actuelles en comptabilité », *Anales du management*, 12èmes journées nationales des IAE, Montpellier 1994, p.38.
- Dupuy Y., Malo J.L. et Teller R. (2000), « Recherches et pratiques en comptabilité, contrôle et audit », in *Recherches et pratiques en gestion*, Instituts d'Administration des Entreprises, *XVèmes Journées Nationales*, Bayonne-Biarritz 2000, Dalloz – Réseau des IAE, pp. 29-41.
- Gensse P. et Dupuy Y. (2002), « Présentation des thèses récentes en Comptabilité Contrôle Audit », *XVIèmes Journées Nationales des IAE*, Paris, 2002.
- Malo J.L. (1989), « Première approche d'un cadre méthodologique de recherche en comptabilité », *Anales du congrès AFC*, Reims 1989, p. 384.